

- України / О.І. Дребот // Наук вісн. НУБіП України. — 2012. — Вип. 169 (1). — С. 67–77.
4. Євстігнєєв А.С. Правове регулювання ведення державного лісового кадастру та обліку лісів як засіб забезпечення екологічної безпеки / А.С. Євстігнєєв // Форум права. — 2010. — № 4. — С. 354–359.
 5. Євсюков Т.О. Деякі підходи до екологічної оцінки стану землекористування на основі даних земельного кадастру / Т.О. Євсюков, А.Г. Мартин // Землевпорядний вісн. 2004. — № 2. — С. 65–69.
 6. Закон України «Про Державний земельний кадастр» від 7 липня 2011 р. № 3613-VI.
 7. Мартин А.Г. Перспективи розвитку державного земельного кадастру в Україні / А.Г. Мартин // Національна безпека і оборона. — 2011. № 6. — С. 48–51.
 8. Пастернак П.С. Довідник з агролісомеліорації / П.С. Пастернак, В.І. Коптев, О.М. Недашківський та ін.; за ред. П.С. Пастернака. — 2-е вид., перероб. і доп. — К.: Урожай, 1988. — 288 с.
 9. Патон Б.Є. Національна парадигма сталого розвитку України / за Заг. ред. акад. НАН України, д.т.н., проф., засл. діяча науки і техніки України Б.Є. Патона. — К.: Держ. установа «Інститут економіки природокористування та сталого розвитку Національної академії наук України», 2012. — 72 с.
 10. Пилипенко А.И. Лесоводственные особенности и мелиоративное влияние полевых полос в условиях черноземной Степи Украины (Теоретическое и экспериментальное обоснование оптимальных конструкций лесополос) / А.И. Пилипенко. — К.: Изд-во УСХА, 1992. — 74 с.
 11. Попков М. Лесоразведение в Украине: факты и иллюзии / М. Попков, Е. Кожушко, Н. Савущик [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://proeco.visti.net>
 12. Про затвердження форм державної статистичної звітності з земельних ресурсів та Інструкції з заповнення державної статистичної звітності з кількісного обліку земель (форми № 6-зем, ба-зем, 66-зем, 2-зем): Наказ Держкомстату України від 05.11.1998 № 377 // Офіційний вісник України. 1998. № 50. 218 с.
 13. Розпорядження Кабінету Міністрів України «План заходів щодо реалізації Концепції розвитку агролісомеліорації в Україні» від 18 черв. 2014 р. № 582-р.
 14. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції розвитку агролісомеліорації в Україні» від 18 верес. 2013 р.
 15. Фурдичко О.І. Землі України і проблеми обліку використання лісових земель і лісових екосистем / О.І. Фурдичко, А. Бобко // Землевпорядний вісник. — 2012. № 7. — С. 23–28.
 16. Юхновський В.Ю. Шляхи вирішення проблеми полевих лісорозведення в Україні / В.Ю. Юхновський, В.М. Малюга, М.О. Штофель, С.М. Дударець // Наук. пр. Лісівничої академії наук України. — Львів: РВВ НЛТУ України, 2009. — Вип. 7. — С. 62–65.
 17. Cadastral Futures: Building a New Vision for the Nature and Role of Cadastres. — 2011. — № 6. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.fig.net>.

УДК 657.42

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗЕМЕЛЬ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЇХ ОПОДАТКУВАННЯ

Б.М. Занько

кандидат економічних наук

доцент кафедри бухгалтерського обліку

Національний університет Державної податкової служби України

Обґрунтовано необхідність накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації щодо наявних у підприємства земельних ділянок, склад якої, зокрема, зумовлений вимогами податкового законодавства.

Ключові слова: *бухгалтерський облік землі, земельна ділянка, земельний податок, нормативне грошове оцінювання земельної ділянки, основні засоби.*

Земля є об'єктом права власності, і власник земельної ділянки має право використовувати її на свій розсуд, у тому числі при здійсненні господарської діяльності. Разом з тим у підприємств, які є власниками землі, виникають і певні обов'язки. Такі підприємства зобов'язані,

зокрема, дотримуватися вимог податкового законодавства, в тому числі обчислювати та сплачувати земельний податок.

Отже, власникам землі необхідна інформація про земельні ділянки, яка дасть можливість ефективно управляти ними при здійс-

ненні господарської діяльності та забезпечити виконання зобов'язань перед державою щодо обчислення, декларування й сплати земельного податку.

Тому актуальним є дослідження теоретико-методичних засад обліку землі та обґрунтування необхідності накопичення в системі бухгалтерського обліку повнішої інформації щодо наявної в підприємства землі.

Основні аспекти бухгалтерського обліку землі у своїх працях розглядали Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, І.В. Замула, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Лінник, Н.М. Малюга, П.Т. Саблук, М.Г. Чумаченко та інші дослідники.

Відаючи належне науковим напрацюванням цих вчених, слід відзначити, що необхідність накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації щодо наявних у підприємства земельних ділянок, склад якої, зокрема, зумовлений вимогами податкового законодавства, розглянуто не повною мірою, а тому потребує подальшого наукового дослідження. Саме в цій статті ми обґрунтовуємо ці питання.

Для України земля відіграє надзвичайно важливе значення. Вона є основним національним багатством, яке перебуває під особливою охороною держави, що встановлено п. 1 ст. 1 гл. 1 розд. I Земельного кодексу України [4]. З цього приводу В.М. Жук зазначає: «Наша країна має унікальний, світового масштабу та значення сільськогосподарський земельний потенціал, що й визначає потребу та величезну значимість організації обліку цього об'єкта» [3, с. 91].

Земельні ділянки як матеріальні активи, які утримує підприємство з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більший одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), класифікуються в бухгалтерському обліку як основні засоби [9]. Якщо земельна ділянка належить підприємству за правом власності, то її облік ведеться на субрахунку 101 «Земельні ділянки» до рахунка 10 «Основні засоби» [5].

Враховуючи важливість для України та її економіки такого активу, як земля, необхідно чітко уявляти, яку саме інформацію щодо земельних ділянок слід накопичувати в системі бухгалтерського обліку. Як вважає Н.М. Ткаченко, «метою бухгалтерського обліку земельних ділянок є надання відомостей про землю, необхідних для зовнішніх користувачів з метою інвестицій, для поліпшення земельних угідь і внутрішніх користувачів для прийняття управ-

лінських рішень, пов'язаних із забезпеченням ефективного використання земель України» [10, с. 163].

Для сільськогосподарських підприємств земельні ділянки є активами, які безпосередньо задіяні при вирощуванні сільгосппродукції і від властивостей яких значною мірою залежить кількість і якість отриманого урожаю. Таким підприємствам доцільно виділити основні елементи облікової політики, важливі для обліку земельних ресурсів. З цього приводу В.М. Хомка зауважує, що «відображення земельних ресурсів як об'єктів бухгалтерського обліку насамперед необхідне для належної побудови облікової політики конкретного сільськогосподарського підприємства. Серед основних елементів облікової політики найважливішими для обліку земельних ресурсів є затвердження правил документообігу і технології оброблення облікової інформації та складання реєстрів, аналітичного і синтетичного обліку, розроблення робочого плану рахунків» [11, с. 313].

Дійсно, належним чином розроблені правила документообігу та технологія оброблення облікової інформації мають важливе значення для обліку земельних ресурсів. Проте для кожного власника земельної ділянки важливо з'ясувати, яку саме інформацію про земельну ділянку необхідно накопичувати в системі бухгалтерського обліку, зокрема в аналітичному обліку. Т.Г. Китайчук та Ю.М. Мудрик вважають, що «зміст об'єктів аналітичного обліку земельних ділянок визначений статтею 203 Земельного кодексу України та зводиться до обліку кількості і якості земель. Облік кількості земель відображає інформацію, яка характеризує кожну земельну ділянку за площею і складом угідь та їх підвидами відповідно до класифікації, затвердженої центральними органами виконавчої влади з питань статистики та земельних ресурсів. Облік якості земель відображає інформацію, яка характеризує земельні угіддя за природними та набутими властивостями (в тому числі поліпшеннями), що впливають на їхню продуктивність, економічну цінність, а також за ступенем забрудненості» [6, с. 140].

Об'єкти бухгалтерського обліку, тому числі земельні ділянки, вимірюються і узагальнюються в грошовому вимірнику, тому в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності обов'язково відображається вартість земельної ділянки, яка є власністю підприємства. На фактори, що впливають на цей показник, звертають увагу З.Ф. Бриндзя та А.З. Бриндзя, які зауважують, що «первісна вартість ділянки залежить від: оточення, в тому числі від інфраструктури; дозволених напрямів використання; того, що розміщено на ній; природних умов;

надр та складу поверхневого шару (не завжди); політичної стабільності та коливань попиту; стану економіки та рівня розвитку країни, регіону; стану її власних корисних властивостей» [1, с. 127].

Інформація, яка стосується земельних ділянок підприємства, має важливе значення для всіх підсистем бухгалтерського обліку. Про це говорить Б.С. Гузар, який заявляє, що «облік земельних угідь посідає певне місце в системі бухгалтерського обліку, в його фінансовій, управлінській і податковій підсистемах. Метою обліку земель у підсистемі фінансового обліку є формування інформації в кількісному, якісному та вартісному вимірниках про землі, що належать підприємству на правах власності, користування й оренди, зміна протягом року її вартості в грошовому виразі на підставі даних первинних документів і реєстрів аналітичного та синтетичного обліку. В управлінському — надасть інформацію управлінському персоналу, на підставі якої можна приймати рішення про ефективність і цільове використання земель, їхню економічну оцінку. ... У податковому — на основі даних фінансового та управлінського обліку обчислити земельний податок і орендну плату» [2, с. 96].

Власники земельних ділянок є платниками земельного податку, що встановлено п. 269.1 ст. 269 Податкового кодексу України [8]. Землі України за основним цільовим призначенням поділяються на такі категорії: землі сільськогосподарського призначення; землі житлової та громадської забудови; землі природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення; землі оздоровчого призначення; землі рекреаційного призначення; землі історико-культурного призначення; землі лісгосподарського призначення; землі водного фонду; землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення, що встановлено ст. 19 гл. 4 р.озд. II Земельного кодексу України [4]. Проте при обчисленні земельного податку, крім категорії землі, слід враховувати також багато інших факторів, які стосуються конкретної земельної ділянки, що зумовлено вимогами податкового законодавства.

Щоб визначити базу оподаткування земельним податком земельні ділянки, які перебувають у власності підприємства, поділяють на дві групи:

1) земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено. Як відзначає Т.П. Остапчук, «в основі нормативної грошової оцінки земельних ділянок закладені неринкові механізми формування вартості. Ця оцінка є перехідним варіантом бази для оподаткування земельної власності» [7, с. 140];

2) земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Для земельних ділянок, які належать до першої групи, базою оподаткування є нормативна грошова оцінка ділянки з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого розділом XIII «Плата за землю» Податкового кодексу України. Для земельних ділянок, які належать до другої групи, базою оподаткування є площа ділянки, встановлена п. 271.1 ст. 271 Податкового кодексу України [8].

Щоб правильно застосувати ставки земельного податку, встановлені у відсотках від нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь (незалежно від місцезнаходження), відповідні земельні ділянки поділяють на дві групи, для яких застосовуються різні ставки податку: 1) рілля, сіножаті та пасовища; 2) багаторічні насадження.

При обчисленні земельного податку щодо земельних ділянок, наданих на землях лісгосподарського призначення (незалежно від місцезнаходження), в аналітичному обліку відповідну ділянку слід віднести до відповідної групи (підгрупи), які оподатковуються з урахуванням особливостей, встановлених ст. 273 Податкового кодексу України [8]:

1) лісові землі;

2) нелісові землі, які надані у встановленому порядку та використовуються для потреб лісового господарства, у тому числі:

а) сільськогосподарські угіддя;

б) ділянки, зайняті виробничими, культурно-побутовими, житловими будинками та господарськими будівлями і спорудами.

Якщо нормативну грошову оцінку земельних ділянок не проведено, і вони розташовані в межах населених пунктів, то для підприємства важливо мати інформацію щодо чисельності населення в населеному пункті, в якому розміщена така ділянка. Ставки земельного податку залежать від того, до якої з дев'яти груп, сформованих за чисельністю населення (до 3 тис. осіб; 3–10 тис. осіб; 10–20 тис. осіб тощо), належить населений пункт, де розташована відповідна земельна ділянка. Крім того, в певних випадках при обчисленні земельного податку додатково до ставки земельного податку слід застосовувати коефіцієнти. Підвищувальні коефіцієнти до ставок земельного податку передбачені для земельних ділянок, розташованих, зокрема, в містах обласного значення чи Києві, або знаходяться в населених пунктах, віднесених Кабінетом Міністрів України до курортних (наприклад, на Чорноморському узбережжі Миколаївської, Одеської, Херсонської областей тощо). На суму земельного податку,

що сплачується до бюджету власником землі, впливає також функціональне призначення земельної ділянки [8].

Вище наведено лише частину факторів, які слід враховувати власникам земельних ділянок при обчисленні земельного податку. Проте викладеного достатньо для розуміння того, що підприємствам необхідна інформація не лише про кількість та вартість власних земель, й досить значний спектр інформації щодо кожної земельної ділянки, склад якої зумовлений вимогами податкового законодавства. Це дасть змогу ефективно управляти підприємством і, зокрема, створить передумови для нарахування правильної суми земельного податку. Накопичувати таку інформацію доцільно в системі бухгалтерського обліку.

ВИСНОВКИ

1. Власникам землі для ефективного управління нею, а також для забезпечення повноти сплати земельного податку до бюджету необхідно мати докладну інформації щодо кожної земельної ділянки. Сказане стосується як даних про кількість та вартість землі, так і цілого спектра інформації, на підставі якої можна забезпечити правильне нарахування земельного податку — нормативної грошової оцінки земельної ділянки, категорії землі за цільовим призначенням, місцезнаходження земельної ділянки (в тому числі чисельності населення в населеному пункті, де знаходиться така ділянка, типу населеного пункту — місто обласного значення чи ні, курортний або гірський населений пункт чи ні), її функціонального призначення тощо.

2. Таку інформацію слід накопичувати в системі бухгалтерського обліку. Враховуючи це, доцільно розробити форму внутрішнього документа — групувальної відомості, в якій була б відображена докладна інформація щодо наявних на підприємстві земельних ділянок, у тому числі й дані, необхідні для правильного обчислення суми земельного податку.

Питання накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації щодо земельних ділянок, необхідної для ефективного управління підприємством, зокрема для обчислення земельного податку, є актуальним і до кінця

не вирішеним, а тому потребує подальшого наукового дослідження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бриндзя З.Ф. Проблеми використання, обліку та оцінки земель в ринкових умовах господарювання / З.Ф. Бриндзя, А.З. Бриндзя // Наука й економіка. — 2012. — № 2 (26). — С. 126–133.
2. Гузар Б.С. Удосконалення оцінки, обліку та контролю використання земельних ресурсів у ринкових умовах / Б.С. Гузар // Економіка АПК. — 2009. — № 6. — С. 95–103.
3. Жук В.М. Теоретичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в аграрній економіці / В.М. Жук // Економіка АПК. — 2009. — № 10. — С. 87–91.
4. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
6. Китайчук Т.Г. Особливості обліку землі та земельних відносин / Т.Г. Китайчук, Ю.М. Мудрик // Зб. наук. праць Таврійськ. держ. агро-технолог. ун-ту (економічні науки). — 2013. — № 2. — С. 137–143.
7. Остапчук Т.П. Обліково-методичне забезпечення експертної оцінки земель: стан і проблеми / Т.П. Остапчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. — 2012. — № 1 (59). — С. 140–144.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
10. Ткаченко Н.М. Актуальні питання обліку земельних ділянок України в умовах різних форм власності / Н.М. Ткаченко // Вісн. економ. науки України. — 2010. — № 2. — С. 162–165.
11. Хомка В.М. Особливості організації бухгалтерського обліку землі / В.М. Хомка // Інноваційна економіка. — 2013. — № 6. — С. 309–314.